Sentenza del 17/11/2021 n. 35006 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria provinciale di Milano accolse il ricorso proposto da C.G. avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate, in relazione agli anni d'imposta dal 2003 al 2007, aveva contestato l'esistenza di disponibilità finanziarie all'estero, ai sensi del D.L. n. 167 del 1990, art. 4, commi 1 e 2, rilevando che i dati desunti dalla lista Falciani non erano utilizzabili in quanto provento di reato commesso da un ex dipendente della banca HSBC, filiale di Ginevra, che aveva sottratto schede (fiches) di numerosi clienti che detenevano denaro in Svizzera.

2. La sentenza impugnata dall'Agenzia delle entrate venne confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia per due ordini di motivi: "il primo, in quanto l'atto di contestazione si basa su un documento, la "lista Falciani", che anche se trasmessa alle Autorità italiane da quelle francesi nell'ambito delle procedure di scambio di informazioni, contiene dati illecitamente sottratti al sistema informatico bancario della filiale ginevrina della banca HSBC non genuini in quanto manipolati dallo stesso Falciani che ha estrapolato dalle "fiches" la lista.." e "il secondo, in quanto la presunzione di cui al D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non può operare in assenza di certezza in merito ad investimenti di natura finanziaria detenuti in Stati a regime fiscale privilegiato come è la Svizzera".

3. Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un unico articolato motivo.

Il contribuente, ritualmente intimato, non ha svolto attività difensiva in questa sede.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo la difesa erariale deduce la "violazione o falsa applicazione della Dir. 77/799/CEE, artt. 4, 7 e 8 (nel testo applicabile ratione temporis) e della L. n. 20 del 1992, art. 27 (ratifica di Convenzione internazionale tra Francia ed Italia stipulata il 5.10.1989), del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, del D.L. n. 167 del 1990, artt. 4 e 6 (convertito, con modifiche, dalla L. n. 227 del 1990), del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 191 c.p.p., anche nel relativo combinato disposto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", censurando la decisione impugnata sia nella parte in cui si afferma che l'utilizzo delle informazioni trasmesse dall'autorità francese a quella italiana non sia legittimo, sia nella parte in cui si assume che non possa operare la presunzione derivante dal D.L. n. 78 del 2009, cit. art. 12.

Premesso che il D.L. n. 167 del 1990, art. 6 e del D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, prevedono che, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia notizia di somme detenute all'estero e

non risultanti dal quadro RW della dichiarazione dei redditi - come nel caso di specie - si determina un'inversione dell'onere probatorio, per cui si presume che quelle somme siano state costituite mediante redditi sottratti a tassazione, fatta salva la possibilità per il contribuente di superare detta presunzione fornendo la prova contraria, evidenzia la ricorrente che le informazioni riguardanti l'odierno contribuente sono state acquisite tramite l'Amministrazione fiscale francese attraverso i canali istituzionali della collaborazione informativa internazionale, nel rispetto delle procedure previste dalla Convenzione bilaterale e dalla Direttiva, che hanno lo scopo proprio di consentire la reciproca comunicazione di dati ed elementi utili nelle attività di contrasto ai fenomeni di evasione fiscale; con la conseguenza che i dati contenuti nella Lista Falciani, in quanto legittimamente acquisiti, sono utilizzabili ai fini degli accertamenti tributari.

Soggiunge che, accertata l'esistenza di attività all'estero in base ai canali della collaborazione informativa internazionale e risultando dette attività non dichiarate, trovano applicazione le norme indicate nella rubrica del motivo di ricorso che pongono a carico del contribuente l'onere di dimostrare che i capitali detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, tra cui la Svizzera, siano già stati tassati o si riferiscano a redditi esenti o comunque non rilevino ai fini della determinazione del reddito imponibile in Italia. Non avendo il contribuente fornito detta prova, l'esercizio del potere accertativo da parte dell'Ufficio finanziario è del tutto legittimo.

2. La censura è fondata e va accolta.

3. Sulla questione dell'utilizzabilità, nel processo tributario, anche di prove atipiche, ed in particolare, per quel che qui interessa, dei dati desunti dalla cd. Lista Falciani, questa Corte si è già ripetutamente pronunciata in senso favorevole, confermando il principio consolidato secondo cui, in materia tributaria, gli elementi raccolti a carico del contribuente senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale sono inutilizzabili in tale sede, ai sensi dell'art. 191 c.p.p., ma sono pienamente utilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario, e ciò in conformità a quanto previsto sia dalle norme sui reati tributari (D.L. n. 429 del 1982, art. 12 e, successivamente, dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 20), sia dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p. e dall'art. 220 disp. att. c.p.c., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando, nel corso di attività ispettive, emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini dell'applicazione della legge penale (Cass., sez. 5, 24/11/2017, n. 28060; Cass., sez. 6-5, 28/05/2018, n. 13353; Cass., sez. 5, 22/01/2021, n. 1318).

3.1. Si è, in linea generale, spiegato che non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sè, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, dovendosi piuttosto escludere l'accesso a quelle prove la cui acquisizione concreti una diretta lesione di interessi costituzionalmente tutelati. Pertanto, il principio di inutilizzabilità degli elementi di prova irritualmente acquisiti, sancito dall'art. 191 c.p.p., costituisce regola propria del procedimento penale, non automaticamente estensibile in ambito tributario, neppure utilizzando il richiamo contenuto nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 70, stante la natura sussidiaria e residuale di tale disposizione, che legittima il ricorso alle norme del codice penale di rito solo nel caso in cui l'accertamento della violazione tributaria non trovi una

specifica disciplina nelle disposizioni del t.u.i.r. (Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29632; Cass., sez. 5, 17/01/2018, n. 959).

3.2. Con specifico riferimento alla Lista Falciani, questa Corte, già con la sentenza n. 8605 del 2015 ha avuto modo di chiarire - in fattispecie in cui il contribuente, sottoposto ad accertamento fiscale per avere detenuto capitali all'estero presso un istituto di credito svizzero e non dichiarati, aveva invocato l'inutilizzabilità dei dati ai sensi dell'art. 240 c.p.c. - che "l'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può - in linea di principio - avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco)" (in senso conforme, Cass., sez. 6-5, 28/04/2015, n. 8606; Cass., sez. 19/08/2015, n. 16951; Cass., sez. 5, 21/12/2018, n. 33223).

3.3. E' stata, quindi, affermata l'utilizzabilità, ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, dei dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Dir. 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria (Cass., sez. 5, 19/12/2019, n. 33893; Cass., sez. 6-5, 28/04/2015, n. 8606; Cass., sez. 6-5, 19/08/2015, n. 16950; identici principi sono stati enunciati con riguardo alla lista Vaduz, Cass., sez. 5, 19/08/2015, n. 16950, e per la lista Pessina, Cass., sez. 5, 26/08/2015, n. 17183).

Infatti, la Dir. del Consiglio n. 77/799/CEE prevede al 6 considerando che "gli Stati membri devono scambiarsi reciprocamente, su richiesta, informazioni per quanto riguarda un caso preciso e che lo Stato cui viene rivolta la richiesta deve provvedere a effettuare le ricerche necessarie per ottenere tali informazioni", disponendo all'art. 1 che "le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio"; la Direttiva, successivo art. 4, precisa poi che "Le autorità competenti di ogni Stato membro comunicano, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, le informazioni di cui all'art. 1, paragrafo 1, in loro possesso, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato, quando: a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero di imposta anormali nell'altro Stato membro".

Analogamente, la Convenzione fra Italia e Francia stipulata il 5 ottobre 1989, all'art. 27, stabilisce che gli Stati contraenti si scambino, nel rispetto delle procedure, le "informazioni necessarie... per prevenire l'evasione e la frode fiscali", così individuando nello scambio di informazioni un meccanismo precipuamente finalizzato alla repressione dei fenomeni evasivi.

3.4. Non può, dunque, dubitarsi della piena utilizzabilità di elementi ricavati dalla Lista Falciani rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale francese, essendo riferibile personalmente al Falciani, e tale conclusione è avvalorata da alcune

disposizioni normative, ed in particolare dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 2, e dallo stesso D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, che fanno espresso riferimento all'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, in tal modo individuando un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima - di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto (Cass., sez. 5, 28/04/2015, n. 8605; Cass., sez. 5, 5/12/2019, n. 31779).

Va, pertanto, ribadito il principio di diritto già statuito (Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243) secondo cui "l'Amministrazione finanziaria nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento di valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionali. Sono perciò utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari, ottenuti mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, dal dipendente di una banca residente all'estero, il quale li abbia acquisiti trasgredendo i doveri di fedeltà verso il datore di lavoro e di riservatezza, privi di copertura costituzionale e tutela legale nei confronti del fisco italiano".

3.5. In applicazione dei principi su esposti ha dunque errato la C.T.R. laddove, nella motivazione della decisione in questa sede gravata, ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non potesse utilizzare le informazioni trasmesse dalle autorità francesi alle autorità italiane e che fosse, altresì, tenuta a dimostrare l'attendibilità dei dati estrapolati dalla fiches della Lista Falciani.

4. Accertata la legittimità dell'acquisizione dei dati comunicati dalle autorità francesi, come correttamente rilevato dall'Agenzia delle entrate, si impone di verificare se possa operare nella fattispecie in esame il D.L. n. 78 del 2009, richiamato art. 12, comma 2.

4.1. Sul punto, questa Corte (Cass., sez. 6-5, 2/02/2018, n. 2662; Cass., sez. 5, 21/12/2018, n. 33223 e, in termini, Cass., sez. 6-5, 12/02/2018, n. 3276), ha, invero, statuito che la presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti ed alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 102 del 2009, in vigore dal 1 luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, ed inoltre perchè una differente interpretazione potrebbe - in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. - pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione.

4.2. Tuttavia, la circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore, non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche) senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto.

4.3. A tal fine va considerato che, in tema di presunzioni semplici, gli elementi di prova non debbano essere più di uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purchè grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass., sez. 1, 26/09/2018, n. 23153 e, di recente, Cass., sez. 5, 14/11/2019, n. 29632 e n. 29633). Anche in materia tributaria, il convincimento del giudice in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati può fondarsi anche su una sola presunzione semplice, purchè grave e precisa (Cass., sez. 5, 22/12/2017, n. 30803; Cass., sez. 6-5, 12/02/2018, n. 3276, che ha affermato, sulle risultanze della "lista Falciani", che l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica; in senso conforme; Cass., sez. 5, 2/02/2018, n. 2662; Cass., sez. 5, 29/11/2019, n. 31243).

4.4 A tali principi non si è attenuto il Giudice di appello, il quale, prendendo le mosse dall'erronea premessa della inutilizzabilità della cd. "scheda clienti" della banca elvetica trasmessa dall'autorità francese, si è limitato ad escludere l'operatività della presunzione derivante dal D.L. n. 78 del 2009, cit. art. 12, comma 2, omettendo di procedere all'apprezzamento della rilevanza probatoria presuntiva della documentazione estrapolata dalla cd. Lista Falciani e di valutare la violazione dell'obbligo, previsto dal D.L. n. 167 del 1990, art. 4 (previgente rispetto agli anni di imposta in contestazione), di indicare, nella propria dichiarazione dei redditi, le disponibilità finanziarie detenute all'estero, e specificamente allocate in un "paradiso fiscale".

5. In accoglimento del ricorso, la sentenza va, pertanto, cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, perchè proceda alla valutazione della rilevanza probatoria dei dati estratti dalla lista Falciani e di ogni altro elemento probatorio addotto dall'Ufficio a sostegno dell'atto impositivo, facendo applicazione dei principi di diritto sopra richiamati, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 28 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 17 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza